

Civile Ord. Sez. 5 Num. 12490 Anno 2022

Presidente: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE

Relatore: TRISCARI GIANCARLO

Data pubblicazione: 19/04/2022



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta da:

Giuseppe Fuochi Tinarelli	- Presidente -	
Giacomo Maria Nonno	- Consigliere -	CC – 22/02/2022
Rita Russo	- Consigliere -	
Giancarlo Triscari	- Consigliere relatore -	
Valeria Pirari	- Consigliere -	

Oggetto:
sponsorizzazione – costi
deducibili – fittizietà - prova

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 15734 del ruolo generale dell'anno 2013 proposto da:

RPA s.r.l., in persona del legale rappresentante, rappresentata e difesa dagli Avv.ti Alessandro Traversi e Giancarlo Viti per procura speciale a margine del ricorso, elettivamente domiciliata in Roma, piazzale Clodio, n. 22, presso lo studio dell'Avv. Antonio Cassiano;

- *ricorrente* -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura generale dello Stato, presso i cui uffici in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, è domiciliata;

- *controricorrente* -



per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Umbria, n. 157/3/2012, depositata in data 19 dicembre 2012; udita la relazione svolta nella camera di consiglio del giorno 22 febbraio 2022 dal Consigliere Giancarlo Triscari; considerato che:

dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato a RPA s.r.l. un avviso di accertamento con il quale aveva disconosciuto i costi di sponsorizzazione da essa sostenuti, per il tramite di un intermediario, nei confronti di Perugia Volley; avverso l'atto impositivo la società aveva proposto ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Perugia che lo aveva rigettato; avverso la pronuncia del giudice di primo grado la società aveva proposto appello;

la Commissione tributaria regionale dell'Umbria ha rigettato l'appello; in particolare ha ritenuto che: la circostanza che la società aveva provveduto all'accertamento con adesione non era preclusivo del potere dell'amministrazione finanziaria di emettere un ulteriore avviso di accertamento, in quanto basato su ulteriori e sopravvenuti elementi che consentivano di pervenire alla ricostruzione di un maggior reddito; non aveva rilevanza il decreto di archiviazione del Gip relativo al procedimento penale a carico degli amministratori della società; gli elementi presuntivi sulla base dei quali l'amministrazione finanziaria aveva basato l'accertamento potevano condurre a ritenere che i costi di sponsorizzazione fossero fittizi;

avverso la suddetta pronuncia la società ha quindi proposto ricorso per la cassazione affidato a cinque motivi di censura, illustrato con successiva memoria, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate depositando controricorso;

considerato che:



con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 5), cod. proc. civ., per omessa o insufficiente motivazione per non avere dato conto delle ragioni di fatto e di diritto sulla base dei quali ha ritenuto legittima la pretesa;

in particolare, il ragionamento seguito dal giudice del gravame, basato unicamente sulla differenza tra le somme versate dalla contribuente all'intermediario e quelle versate da questi alla società sponsorizzata Perugia Volley, sarebbe insufficiente sotto il profilo motivazionale, soprattutto in relazione alla considerazione conclusiva che le somme versate erano state poi restituite in nero alla contribuente;

il motivo è inammissibile;

va ribadito il principio, da tempo puntualizzato dalle Sezioni unite della Corte (Cass., Sez. un., 7 aprile 2014, n. 8053; Cass., Sez. un., 30 luglio 2021, n. 21973), secondo cui l'art. 360, comma primo, n. 5), cod. proc. civ., riformulato dal d.l. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, conv. con l. 7 agosto 2012, n. 134, ammette la denuncia innanzi a questa Corte di un vizio relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo, vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia, con la necessaria conseguenza che è onere del ricorrente, ai sensi dell'art. 366, comma primo, n. 6, e dell'art. 369, comma secondo, n. 4), cod., proc. civ., indicare il fatto storico, dato da cui esso risulti esistente, il come ed il quando esso abbia formato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua decisività;

di conseguenza, va quindi ritenuto inammissibile il ricorso per cassazione, sia quando continui a censurare la sentenza impugnata alla stregua del vecchio testo dell'art. 360, comma primo, n. 5), cod. proc. civ., lamentando semplicemente il vizio di motivazione contraddittoria



e insufficiente, sia quando il ricorso, sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione o falsa applicazione di legge, come pure di omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio miri, in realtà, ad una rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice di merito (Cass., sez. un., 27 dicembre 2019, n. 34476);

con riferimento al caso di specie, la parte lamenta l'insufficiente motivazione della pronuncia del giudice del gravame, sebbene la stessa si sia fondata su una valutazione della rilevanza dell'elemento presuntivo posto alla sua attenzione, cioè la circostanza che gli importi versati all'intermediario erano ben maggiori rispetto a quelli, poi, da questi successivamente corrisposti alla società sponsorizzata; da questa rilevante diversità ha quindi fatto derivare la considerazione della inesistenza dei costi di sponsorizzazione;

inammissibile, inoltre, è la prospettazione, nell'ambito della censura della sentenza relativa alla motivazione, della violazione dell'art. 2729, cod. civ., che, invero, sottende una non prospettata violazione di legge; con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 2, commi 3 e 4, d.lgs. n. 218/1997, per avere erroneamente ritenuta legittimo l'avviso di accertamento nonostante il fatto che la società avesse definito la propria posizione mediante accertamento con adesione;

in particolare, evidenzia parte ricorrente che i costi per sponsorizzazione erano stati già presi in considerazione dall'Agenzia delle entrate che aveva ritenuto che gli stessi non fossero di competenza nel periodo di imposta in cui erano stati dedotti; con l'avviso di accertamento, emesso successivamente all'accertamento con adesione, l'amministrazione finanziaria aveva preso in considerazione gli stessi elementi passivi, qualificandoli come inesistenti, sicché non si tratterebbe di elementi sopravvenuti, ma degli



stessi elementi già ad essa noti e quindi non più utilizzabili ai fini della emissione di un ulteriore avviso di accertamento;

il motivo è infondato;

ai sensi dell'art. 2, comma 4, d.lgs. n. 218/1997, la definizione dell'accertamento mediante adesione non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice entro i termini previsti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, relativo all'accertamento delle imposte sui redditi, e dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, riguardante l'imposta sul valore aggiunto laddove, fra l'altro, sopravvenga la conoscenza di nuovi elementi, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito, superiore al cinquanta per cento del reddito definito e comunque non inferiore a centocinquanta milioni di lire;

la questione prospettata dalla ricorrente attiene alla esatta definizione degli elementi sopravvenuti sulla cui base è da ritenersi legittima l'adozione di un ulteriore avviso di accertamento successivo a quello definito mediante adesione;

sotto tale profilo, non correttamente parte ricorrente ritiene che gli elementi da prendere a riferimento attengano ai costi di sponsorizzazione che erano stati già considerati dal precedente avviso di accertamento;

in realtà, può applicarsi, ai fini interpretativi, la nozione di elementi sopravvenuti contenuta nell'art. 43, d.P.R. n. 600/1973, che legittima l'adozione di un accertamento integrativo;

in particolare, questa Corte (Cass. civ., 30 ottobre 2018, n. 27565; conf.: Cass. civ., 3 giugno 2015, n. 11421; Cass. civ., 15 gennaio 2016, n. 576; Cass. civ., 3 aprile 13, n. 8029) ha precisato che *"In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'amministrazione può emettere un avviso di accertamento integrativo sulla base della*



sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, non della semplice rivalutazione o del maggiore approfondimento di dati probatori già interamente noti all'ufficio al momento dell'emissione dell'avviso originario". Nella stessa pronuncia si chiarisce che la sopravvenienza dei "nuovi elementi" richiesti dalla norma (D.P.R. n. 600 del 1973, attuale art. 43, u.c.), per l'emissione dell'accertamento integrativo, non può essere restrittivamente interpretata quale sopravvenienza di "nuovi elementi reddituali", poiché l'emersione di nuovi cespiti imponibili legittima senz'altro la adozione di un autonomo avviso di accertamento. L'ampia dizione utilizzata nella disposizione di legge giustifica il ricorso all'avviso di accertamento integrativo qualora l'ufficio, successivamente all'accertamento originario, venga a conoscenza di elementi fattuali, rilevanti sotto il profilo probatorio, sconosciuti al momento della emissione dell'avviso originario (Cass. n. 16528 del 2018);

in sostanza, quel che rileva è la circostanza che, successivamente all'accertamento con adesione, l'amministrazione finanziaria sia venuta a conoscenza di elementi fattuali, rilevanti sul piano probatorio, che consentano di procedere ad un nuovo accertamento, poiché proprio quegli elementi, prima non conosciuti, legittimano l'amministrazione finanziaria ad accertare profili di evasione di imposta prima non riscontrabili;

con riferimento al caso di specie, correttamente il giudice del gravame ha ritenuto legittima l'adozione del successivo avviso di accertamento in quanto basato su ulteriori elementi probatori, prima non a disposizione dell'amministrazione finanziaria, consistenti negli accertamenti bancari compiuti nei confronti dell'intermediario;

sotto tale profilo, non correttamente parte ricorrente evidenzia che si trattava di elementi già conosciuti dall'amministrazione finanziaria;



non corretto è l'ulteriore profilo di censura secondo cui questi elementi non sarebbero utilizzabili in quanto riferibili a diverso contribuente e di cui la stessa non era stata messa a conoscenza;

come correttamente evidenziato dal giudice del gravame, non è un problema di utilizzabilità o meno degli elementi di prova raccolti, ma di valenza indiziaria degli stessi, profilo, quest'ultimo, sul quale è stata compiuta dal suddetto giudizio una valutazione di merito non sindacabile in questa sede, con la precisazione, inoltre, che la stessa ricorrente non aveva contestato *"che gli elementi obiettivi accertati mediante tali indagini non siano corrispondenti al vero"*;

d'altro lato, non correttamente parte ricorrente rileva che i suddetti nuovi elementi non sarebbero stati messi a sua conoscenza e che vi sarebbe stata una violazione del principio di affidamento e di buona fede: tale considerazione si scontra con l'accertamento in fatto compiuto dal giudice del gravame che ha evidenziato che *"i risultati di tali indagini sono stati portati a conoscenza della società"*;

con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 7, legge n. 212/2000, nonché dell'art. 42, d.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 56, d.P.R. n. 633/1972;

in particolare, evidenzia parte ricorrente che gli accertamenti bancari, eseguiti nei confronti di un terzo, non erano stati allegati all'avviso di accertamento, con conseguente impossibilità di esercitare il diritto di difesa;

il motivo è infondato;

la questione di fondo sottesa al presente motivo di ricorso attiene al profilo della sufficienza motivazionale dell'avviso di accertamento;

quel che rileva, ai fini del corretto assolvimento dell'onere di motivazione dell'avviso di accertamento, è che il contribuente debba essere messo a conoscenza di tutti gli elementi di fatto e delle ragioni



giuridiche necessari per comprendere le ragioni della pretesa al fine di potere adeguatamente predisporre la propria difesa;

il motivo di ricorso in esame incentra l'attenzione sulla mancata allegazione dei documenti relativi ai movimenti bancari del terzo, ma tale circostanza risulta superata, come già si è evidenziato in sede di esame del secondo motivo di ricorso, dall'accertamento in fatto compiuto dal giudice del gravame secondo cui i risultati delle indagini erano stati portati a conoscenza della società;

in sostanza, la eventuale mancata allegazione delle suddette risultanze risulta superata dal contenuto dell'avviso di accertamento nel quale, secondo la valutazione compiuta dal giudice del gravame, risultavano indicati tutti gli elementi fattuali idonei ad assolvere l'onere di sufficienza motivazione dell'atto impositivo;

ciò in linea con la giurisprudenza di questa Corte (Cass. Civ., 25 marzo 2011, n. 6914; 15 aprile 2013, n. 9032; Cass. civ., 6 marzo 2018, n. 5183), nel regime introdotto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche "per relationem", ovvero sia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, che siano collegati all'atto notificato, quando lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, cioè l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, la cui indicazione consente al contribuente, ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale, di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono le parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento;

con il quarto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 14, comma 4bis, legge n. 537/1993;



evidenzia, in particolare, la ricorrente che il giudice del gravame, pur avendo ritenuto che, nella fattispecie, le operazioni fossero soggettivamente e, in parte, oggettivamente inesistenti, ha ritenuto comunque indeducibili i costi, nonostante il fatto che, nel caso di specie, non era stata mai esercitata l'azione penale;

il motivo è parzialmente fondato;

va premesso che il giudice del gravame ha ritenuto che l'attività di intermediazione compiuta dal soggetto intermediario della sponsorizzazione era da considerarsi meramente fittizia, in quanto finalizzata a *"far figurare come costi di sponsorizzazione, da portare in deduzione nella determinazione del reddito, somme che in realtà ritornavano alla società"*, ed ha quindi ritenuto non deducibili i costi, non avendo rilevanza nel giudizio tributario, ai fini della rideterminazione del reddito, l'intervenuta archiviazione da parte del giudice delle indagini preliminari;

entrambe le parti, peraltro, hanno evidenziato, nei propri atti difensivi, che, ai fini delle imposte dirette, era recuperato a tassazione il costo relativo alle sponsorizzazioni fatturate dall'intermediario in quanto relativo a fatture soggettivamente e, almeno in parte, oggettivamente inesistenti (v. pag. 13, ricorso; pag. 2, controricorso);

la riconduzione della fattispecie nell'ambito delle operazioni soggettivamente e, almeno in parte, oggettivamente inesistenti, assume rilievo ai fini della definizione del presente motivo di ricorso; invero, questa Corte ha più volte precisato che, in tema di imposte sui redditi, ai sensi della L. 24 dicembre 1993, n. 537, art. 14, comma 4-bis, come modificato dal D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 1, conv., con modif., nella L. n. 44 del 2012, i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti, siano o meno inseriti in una cd. frode carosello, sono deducibili per il solo fatto che siano stati sostenuti, anche nell'ipotesi in cui l'acquirente sia consapevole del carattere



fraudolento delle relative operazioni, salvo che si tratti di costi in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità, ovvero di costi relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo (Cass. civ., 21 febbraio 2020, n. 4645; Cass. civ., 12 dicembre 2019, n. 32587);

la norma novellata, operando quale *ius superveniens*, trova applicazione in tutti i casi in cui il rapporto tributario controverso non è ancora esaurito, come reso palese dal richiamato art. 8, comma 3, secondo cui le disposizioni di cui al comma 1 "si applicano, in luogo di quanto disposto dall'art. 14, comma 4 bis, previgente, anche per fatti, atti o attività posti in essere prima dell'entrata in vigore" dello stesso comma 1, "ove più favorevoli, tenuto conto degli effetti in termini di imposte o maggiori imposte dovute, salvo che i provvedimenti emessi in base al cit. comma 4 bis previgente non si siano resi definitivi";

il giudice del gravame ha negato il diritto alla deducibilità dei costi, senza avere eventualmente diversificato tra costi soggettivamente ed oggettivamente inesistenti, potendosi solo per questi ultimi escludere la deducibilità;

con il quinto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 19, d.P.R. n. 633/1972, per non avere riconosciuto il diritto alla detrazione dell'Iva, non essendo stata dimostrata la consapevolezza dell'evasione da parte dell'intermediario, e per avere ribaltato l'onere della prova sulla società;

il motivo è inammissibile;

parte ricorrente, invero, non ha assolto all'onere di specificità del motivo, in particolare non ha riprodotto gli atti di primo e secondo grado da cui evincere che la questione della consapevolezza di



partecipare al meccanismo frodatario era stata prospettata sin dal primo grado di giudizio;

in conclusione, sono inammissibili il primo motivo e quinto motivo, infondati il secondo e terzo, è fondato, nei limiti di cui in motivazione, il quarto motivo, con conseguente cassazione della sentenza per il motivo accolto e rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie, nei limiti di cui in motivazione, il quarto motivo, inammissibili il primo e quinto, infondati il secondo e terzo; cassa la sentenza per il motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale dell'Umbria, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite.

Così deciso in Roma, addì 22 febbraio 2022.

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli

